

Informace o změnách v daňových zákonech přijatých v závěru roku 2013 a účinných od 1.1.2014

30.12.2013

METIS Praha, spol. s r.o.

Poslanecká sněmovna vzešlá z předčasných voleb schválila v předvánočním období zákonná opatření Senátu č. 340/2013 Sb. a 344/2013 Sb., která obsahují dle politických prohlášení úpravu nezbytnou s ohledem na účinnost nového občanského zákoníku od 1.1.2014. Dlužno podotknout, že zdaleka ne všechny změny byly vyvolány novým občanským zákoníkem. Obě zákonná opatření mají účinnost stanovenou na 1.1.2014.

Zároveň níže připomínáme i některé změny založené dřívějšími novelami daňových zákonů, které vstoupí v účinnost k 1.1.2014, popř. které se budou poprvé aplikovat při vypořádání daní za rok 2013.

Změny v zákoně o DPH

Ručení za daň

Od 1.1.2014 dochází k jistému zmírnění zákonných podmínek pro uplatnění ručení za nezaplacenou daň v případě, kdy příjemce plnění zaplatil svému dodavateli alespoň část úplaty na tuzemský bankovní účet, který není zveřejněn správcem daně. Nově bude tento druh ručení nastupovat pouze tehdy, pokud bude úplata za plnění přesahovat 700 tis. Kč. Rozhodující je celková výše úplaty za přijaté zdanitelné plnění, nikoli jen výše jedné konkrétní platby. Ručení za dodavatelem neodvedenou daň z celého kontraktu přesahujícího 700 tis. Kč se tak uplatní i v případě, kdy na nezveřejněný účet odběratel poukáže byť jen jedinou sebemenší platbu.

Zdůrazňujeme, že výše popsaná limitace částkou úplaty za plnění ve výši 700 tis. Kč se týká pouze ručení z důvodu platby na nezveřejněný tuzemský účet. V ostatních případech (platba na zahraniční účet, platba nespolehlivému plátcí, vědomí o úmyslu daň neodvést atp.) nastupuje ručení vždy i u menších plnění.

Zároveň upozorňujeme, že 31.12.2013 vyprší účinnost pokynů GFŘ, dle kterých správce daně neměl k úhradě vyzývat ručitele, kteří na nezveřejněný tuzemský účet zaplatili. Platby učiněné po 31.12.2013 již zmíněnými pokyny nejsou liberovány.

Povinné elektronické podání

Od 1.1.2014 vznikne povinnost prakticky všem plátcům DPH – s výjimkou fyzických osob s obratem do 6 mil. Kč – podávat přiznání, hlášení a přílohy k přiznání k DPH výlučně elektronicky.

Reakce na instituty zavedené novým občanským zákoníkem

Nájmem se pro účely DPH rozumí i podnájem, pacht a podpacht. Zbožím je pro účely DPH též právo stavby, živé zvíře, lidské tělo a část lidského těla. Pojem půjčka byl nahrazen novým pojmem zápůjčka.

Zákonodárce reagoval na „vrůstání“ staveb do pozemků, na nichž stavby stojí, způsobené novým pojetím nemovitostí v novém občanském zákoníku. Přepřacoval § 56 upravující osvobození od daně při převodu a nájmu nemovitostí a rozdělil jej do § 56 a § 56a. Zatímco pravidla pro osvobození nájmu nemovitostí zůstala bez zásadních změn, osvobození při prodeji nemovitostí dozná vlivem nové koncepce nemovitostí značných změn. Ne všechna ustanovení lze jednoznačně interpretovat, některé nejasnosti patrně vyřeší až judikatura. Dochází k rozšíření případů, kdy převod pozemku nebude osvobozen od DPH – nově např. vždy, když je na pozemku inženýrská síť. Nově je též upraveno zdanění převodu práva stavby.

Obrat pro povinnou registraci

Účinnost zákona o jednom inkasním místu byla odsunuta na 1.1.2015. Dříve avizované snížení limitu obratu pro povinnou registraci k DPH na 750.000 Kč za 12 měsíců po sobě jdoucích se proto prozatím odsouvá a k 1.1.2014 zůstává účinný stávající limit 1.000.000 Kč. Až do nejbližší novely zákona o DPH se do obratu nezahrnuje nájem vybraných nemovitých věcí osvobozený podle § 56a zákona.

Daň z nabytí nemovitých věcí

Zákon o dani z převodu nemovitostí byl zcela nahrazen Zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o nabytí nemovitých věcí. Hlavní rysy této majetkové daně zůstaly zachovány: předmětem daně je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, rozsah osvobození od daně je minimální, osvobozen od daně je první převod novostavby bytu nebo rodinného domu do 5 let ode dne, kdy ho šlo poprvé užívat. Sazba daně činí 4%.

Při převodu vlastnického práva k nemovité věci koupí nebo směnou se nově převodce a nabyvatel mohou ve smlouvě dohodnout, kdo z nich bude poplatníkem daně. Neučiní-li tak, je tak jako dosud poplatníkem daně převodce a nabyvatel je ručitelem.

Poplatník již v řadě případů nebude muset pro stanovení daně obstarávat znalecký posudek. Pokud si zvolí, že pro účely zjištění základu daně bude sjednaná cena porovnávána s tzv. směrnou hodnotou nemovitosti, postačí, když odvede zálohu na daň vypočtenou ze sjednané ceny a v příznání uvede požadované údaje o nemovitosti (účel, stáří, vybavení, ...). Daň z nabytí nemovitých věcí v tomto případě stanoví finanční úřad dle vlastního výpočtu, poplatníkem zaplacená záloha se na úhradu této daně započte.

Změny v zákoně o dani z nemovitostí

Změny související s novým občanským zákoníkem

Novela zákona reaguje na změnu v pojetí nemovitých věcí v občanském zákoníku a upravuje zákon tak, aby byla zachována stávající koncepce odděleného zdanění pozemků a staveb, a to i v případech, kdy bude pozemek a stavba podle nového občanského zákoníku jednou věcí.

Osvobození od daně

S výjimkou vysokých škol, které budou novou formulací osvobození od daně v některých případech poškozeny (podrobnosti v samostatném odstavci), nedochází v koncepci osvobození od daně k závažnějším změnám. Některé pozemky a stavby, které dosud nebyly předmětem daně, se nově přesunuly do kategorií pozemků a staveb osvobozených od daně bez povinnosti uplatnit osvobození v příznání (např. stavby vodárenských objektů a dopravní stavby).

Změna konstrukce základu daně u jednotek a změna způsobu zdaňování pozemků ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě

Pozemky, které jsou součástí jednotky, a pozemky, které jsou ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě a které jsou užívané společně s těmito jednotkami, nově nejsou předmětem daně z pozemků. Jejich zdanění daní z nemovitostí je zajištěno změnou základu daně z jednotek. Je-li součástí jednotky pozemek přesahující zastavěnou plochu nebo je-li spolu s jednotkou užíván pozemek ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě, zvyšuje se koeficient, kterým se pro určení základu daně z jednotky násobí podlahová plocha jednotky, z 1,20 na 1,22. Většině vlastníků jednotek se tak oproti předchozímu roku změní základ daně (zvýší se základ daně ze staveb a sníží se základ daně z pozemků).

Změní-li se oproti předchozímu zdaňovacímu období okolnosti rozhodné pro vyměření daně, je poplatník povinen ve lhůtě do 31.ledna příslušného roku podat řádné či dílčí příznání k dani z nemovitostí. Základ daně je nepochybně okolností rozhodnou pro vyměření daně. Koeficient pro výpočet základu daně z jednotek není vyjmenován mezi parametry, jejichž změna nezpůsobuje povinnost poplatníka příznání podat. Jsme proto přesvědčeni, že všem vlastníkům jednotek, kterých se

změna týká, vzniká povinnost podat do 31.1.2014 přiznání k dani z nemovitostí. Tento rys novely zákona o dani z nemovitostí zatím nebyl široce medializován. Je proto pravděpodobné, že svou povinnost splní jen menší část poplatníků. Sankcí za nepodání přiznání ve stanovené lhůtě je pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu, pokutu nelze individuálně prominout. Víme sice o mezirezortní iniciativě, která se snaží způsobit, aby ministr financí plošně promínil pokutu všem vlastníkům jednotek, které výše zmíněný stav postihne. Zatím však k promíjecímu aktu ze strany ministra financí nedošlo a není ani známo, zda se k takové akci chystá. Doporučujeme proto všem vlastníkům jednotek prověřit, zda na ně změna konstrukce základu daně dopadá, a pokud ano, přiznání k dani z nemovitostí do konce ledna podat.

Změna způsobu zjišťování zastavěné plochy, a tím i změna základu daně ze staveb

Zákon o dani z nemovitostí při zjišťování základu daně ze staveb přestal užívat vlastní definici zastavěné plochy a od 1.1.2014 odkazuje na zastavěnou plochu stavby podle stavebního zákona. Do zastavěné plochy dle stavebního zákona se oproti původní definici ze zákona o dani z nemovitostí započítává i plocha lodžii a arkýřů a u stavby, která má svislé nosné konstrukce, i plocha té její části, která je zastřešena a svislé nosné konstrukce nemá (např. přestřešení chodníku či atria).

Zrušení osvobození od daně u staveb a pozemků sloužících vysokým školám

Stavby **sloužící školám a školským zařízením** a pozemky s nimi tvořící jeden funkční celek bývaly historicky osvobozeny podle § 9 odst. 1 písm. k) resp. § 4 odst. 1 písm. g) zákona o dani z nemovitostí. Osvobození mohl uplatnit vlastník staveb či pozemků sloužících škole bez ohledu na to, o jaký druh (stupeň) školy či o jaké školské zařízení se jedná. Byla-li vlastníkem stavby či pozemku škola sama, svědčilo osvobození i jí. Stavby sloužící školám byly osvobozeny i v případě, kdy byly (typicky z části) využity k podnikatelské činnosti nebo pronajímány.

V roce 2005 byla do zákona o dani z nemovitostí doprovodným zákonem k zákonu o veřejných výzkumných institucích doplněna osvobození pro stavby **ve vlastnictví** veřejných výzkumných institucí a **veřejných vysokých škol**, ovšem jen v případě, nejsou-li používány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány (§ 9 odst. 1 písm. u), v) a § 9 odst. 5). Veřejným vysokým školám tak svědčily souběžně dva tituly pro osvobození, ostatním školám a školským zařízením titul jeden.

Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. došlo ke změně textu § 9 odst. 1 písm. k) a § 4 odst. 1 písm. g). Za stávající text „*sloužící školám a školským zařízením*“ byla doplněna slova „*zapsaným ve školském rejstříku*“. Dle důvodové zprávy se jedná pouze o „*legislativní úpravu vyplývající ze zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů*“. Věcně však jde o **zrušení osvobození od daně u staveb a pozemků, které slouží vysokým školám**, protože vysoké školy se do školského rejstříku nezapisují.

A tak zatímco jsou od daně z nemovitostí osvobozeny všechny budovy sloužící předškolním zařízením, základním, středním a vyšším odborným školám a dalším školským zařízením zapsaným ve školském rejstříku, a to bez ohledu na jejich vlastníka a i tehdy, jsou-li pronajímány nebo je-li v nich vykonávána podnikatelská činnost, stavby sloužící vysokým školám jsou osvobozeny jen v některých speciálních případech. Zůstávají osvobozeny toliko stavby ve vlastnictví veřejných vysokých škol a stavby ve vlastnictví těch soukromých vysokých škol, které mají právní formu obecně prospěšné společnosti. Obé navíc jen v míře, ve které stavby neslouží podnikatelské činnosti a nejsou pronajímány. Stát dal uvedenou úpravou jasně najevo, že vysoké školství pro něj není prioritou.

Příslušná osvobození je třeba uplatnit v daňovém přiznání. Veřejné vysoké školy by proto měly v průběhu ledna 2014 prověřit svá dříve podaná přiznání k dani z nemovitostí. Pokud uplatňovaly osvobození podle § 9 odst. 1 písm. k) a § 4 odst. 1 písm. g), která jim již od 1.1.2014 nesvědčí, musí podat do 31.1.2014 přiznání nové, ve kterém uplatní osvobození podle § 9 odst. 1 písm. v) a § 4 odst. 1 písm. r) v rozsahu, ve kterém jim tato osvobození s ohledem na případný pronájem či podnikatelské aktivity svědčí. K osvobozením pozemků a staveb, která nebudou řádně uplatněna v přiznání, správce daně nebude přihlížet a daň vyměří v plné výši (§ 4 odst. 4 a § 9 odst. 5 zákona).

Změny daně dědické a darovací

Daň dědická a darovací byly zrušeny. Bezúplatné nabytí majetku, jež bylo dosud předmětem daně darovací, je od 1.1.2014 předmětem daně z příjmů. Stejně tak bylo do daně z příjmů inkorporováno nabytí majetku děděním.

Nabytí majetku děděním je od daně z příjmů osvobozeno, a to v případě, kdy dědicem je fyzická osoba, i v případě, kdy dědicem je právnická osoba.

V případě bezúplatného příjmu (daru) nabytého fyzickou osobou zůstalo osvobození od daně zachováno přibližně v podobném rozsahu, jako tomu bylo dosud na dani darovací. Osvobození je v zákoně zakotveno zejména v novém § 4a, v § 4 odst. 1 písm. k) a v § 10 odst. 3 písm. d).

V případě bezúplatného příjmu (daru) nabytého právnickou osobou je v § 19b zákona o daních z příjmů sice zakotveno osvobození, ale ve skutečnosti jde jen o odsunutí zdanění až do doby, kdy je bezúplatně nabytý majetek spotřebován (stal se nákladem). Náklad, který je hrazen z bezúplatně nabytého příjmu, totiž podle nového znění § 25 odst. 1 písm. i) nesnižuje základ daně z příjmů právnických osob. Nabytí majetku sice tedy je osvobozeným příjmem, ale jeho užití (spotřeba) je nedaňovým výdajem. Totéž platí i v případě odpisů bezúplatně nabytého dlouhodobého majetku, u něhož se vstupní cena pro daňové odpisování snižuje o bezúplatně nabytou část. Ani v případě prodeje bezúplatně nabytého majetku není bezúplatně nabytá část zůstatkové ceny daňovým nákladem.

V tomto kontextu je zřejmý význam ustanovení § 19b odst. 3. Poplatník se může vzdát osvobození a bezúplatně nabytý majetek zdanit již v okamžiku jeho nabytí; náklady představující spotřebu (použití) takového majetku jsou pak daňově účinné. V případě, kdy je bezúplatně nabytý majetek v průběhu téhož zdaňovacího období i spotřebován (použit), vzdání se osvobození vede ke stejnému základu daně z příjmů, jako kdyby bylo bezúplatně nabytí majetku osvobozeno, jen se snižuje administrativa – příjem ani náklad se nemusí vylučovat jako nedaňové.

Změny daně z příjmů fyzických osob

Solidární zvýšení daně

Fyzické osoby s příjmy podle § 6 (závislá činnost) a § 7 (příjmy ze samostatné činnosti) budou i v roce 2014 povinny vedle daně z příjmů v sazbě 15 % platit i tzv. „solidární zvýšení daně“ v sazbě 7 %. Základem tohoto solidárního zvýšení daně je součet částek

- příjmů podle § 6 (tedy bez sociálního a zdravotního pojištění placeného zaměstnavatelem)
- a dílčího základu daně podle § 7 (tedy příjmy mínus výdaje)
- snížený o 48-násobek tzv. „průměrné mzdy“ („průměrná mzda“ je zde legislativní zkratkou pro součin dvou konstant stanovených vyhláškou ministerstva práce a sociálních věcí, s výší mezd v České republice má dnes tato „průměrná mzda“ společný již jen název).

Pokud je výsledek tohoto výpočtu záporný nebo nula, solidární zvýšení daně taková osoba neplatí.

„48-násobek průměrné mzdy“ pro rok 2013 činil 1.242.432 Kč a pro rok 2014 činí 1.245.216 Kč.

Solidární zvýšení daně se nevztahuje na příjmy z kapitálového majetku (§ 8), na příjmy z pronájmu (§ 9) ani na ostatní příjmy (§ 10).

Solidární zvýšení se uplatní i při výpočtu měsíčních záloh na daň ze závislé činnosti. Základem pro výpočet solidárního zvýšení je rozdíl, o kolik měsíční hrubý příjem, nezvýšený o sociální a zdravotní pojistné, převyšuje 1/12 roční částky; v roce 2014 je touto hranicí 103.738 Kč. Na mzdovém listu musí být evidován základ pro výpočet solidárního zvýšení daně.

Poplatník, na kterého se vztahuje solidární zvýšení daně, ať již při výpočtu některé z měsíčních záloh na daň ze závislé činnosti, nebo při výpočtu daně za celý rok, je povinen podat po skončení roku daňové přiznání. Není přípustné, aby mu provedl roční zúčtování daně zaměstnavatel.

Uplatnění výdajů procentem z příjmů

Zůstává zachována procentní výše tzv. výdajových paušálů, ale v některých případech je výše takto uplatněných výdajů omezena absolutní částkou:

- u zemědělců a živnostníků zůstává výše takto uplatněných výdajů bez omezení,
- podnikatelé podle zvláštního zákona (lékaři, advokáti atd.) a osoby s příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti (autoři, konkursní správci apod.) mohou uplatnit výdaje max. 800.000 Kč,
- pronajímatelé mohou uplatnit výdaje max. 600.000 Kč.

Kdo uplatní výdaje procentem z příjmů, nesmí uplatnit slevu na dani na druhého z manželů ani daňové zvýhodnění na dítě (ani formou slevy na dani, ani formou daňového bonusu).

Důchodci

Poživatel starobního důchodu nemá nárok na základní slevu na dani 24.840 Kč ročně (při výpočtu záloh ze závislé činnosti 2070 Kč měsíčně). Rozhoduje pobírání důchodu k 1. lednu daného roku – kdo se stal důchodcem až v průběhu roku, nárok na slevu za celý tento rok ještě má.

Důchod ze sociálního zabezpečení je od daně z příjmů osvobozen, ale jen pokud jeho roční výše nepřesáhne 36-násobek minimální mzdy, t.j. 288.000 Kč (v roce 2013), popř. 306.000 Kč (v roce 2014). Částka přesahující uvedenou hranici se zdaňuje jako příjem podle § 10.

Ustanovení o zdaňování celého důchodu těm poplatníkům, jejichž příjmy podle § 6 plus základy daně podle § 7 a § 9 přesáhnou 840.000 Kč (§ 4 odst. 3), se v letech 2013 až 2015 nepoužije.

Zvýšení limitu pro dary na dobročinné účely

Při poskytnutí daru na účely, vyjmenované v § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů, lze o hodnotu daru snížit základ daně. Byl zvýšen limit, o kolik lze základ daně snížit, z dosavadních 10 % na 15 %. Zvýšení limitu platí až od zdaňovacího období roku 2014.

Odčitatelná položka od základu daně při platbách do III. pilíře (doplňkové penzijní spoření podle současných předpisů nebo penzijní připojištění se státním příspěvkem podle dřívějších předpisů)

Současně se změnou výše státního příspěvku – státní příspěvek od 1.1.2013 činí max. 230 Kč měsíčně při měsíční úložce účastníka 1000 Kč – došlo ke změně v odčitatelné položce od základu daně z příjmů fyzických osob:

	do roku 2012	za rok 2013 a následující
při roční platbě účastníka	<i>P</i> Kč	<i>P</i> Kč
lze základ daně z příjmů snížit o	(<i>P</i> -6000) Kč	(<i>P</i> -12000) Kč, nejvýše o 12.000 Kč

Nové pravidlo se uplatní poprvé již za rok 2013.

Změna osvobození při podeji cenných papírů

Časový test pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů v § 4 odst. 1 písm. w) byl prodloužen z dosavadních 6 měsíců na 3 roky. V případě prodeje cenných papírů nabytých před 1.1.2014 se uplatní osvobození podle dosavadní doby 6 měsíců.

Souběžně v zákoně přibýlo osvobození příjmů z prodeje cenných papírů, pokud za celý rok nepřesáhnou 100.000 Kč (jde o příjmy z prodeje, ne o zisk) – nové ustanovení § 10 odst. 3 písm. c). Osvobození podle tohoto ustanovení není vázáno na dobu, po kterou byl cenný papír držen.

Režim zdanění autorských honorářů

Dosud byly honoráře za příspěvky do novin a časopisů ve výši do 7.000 Kč/měsíc podrobeny srážkové dani (t.j. ten, kdo honorář vyplácí, srazil daň a autorovi vyplatil honorář po srážce daně). Nově jsou podrobeny srážkové dani všechny autorské honoráře (nejen za články), pokud jejich úhrn od jednoho plátce v měsíci nepřesáhne 10.000 Kč.

Příjmy zdaněné srážkovou daní se do přiznání k dani z příjmů již nezahrnují. Poplatník přesto může autorské honoráře zdaněné srážkou zahrnout do svého přiznání k dani z příjmů, vyžádat si od plátce potvrzení o sražené dani a sraženou daň započíst na svoji celkovou daň jako zálohu. Může to být výhodné v případě, kdy poplatník hodlá proti těmto příjmům uplatnit výdaje snižující základ daně.

Osvobození příležitostných příjmů

Limit pro osvobození příjmů podle § 10 odst. 1 písm. a) – z příležitostné činnosti, mimo podnikání – se od roku 2014 zvyšuje z dosavadních 20000 Kč/rok na 30000 Kč/rok.

Změna daně z příjmů právnických osob

Zvýšení limitu pro dary na dobročinné účely

Při poskytnutí daru na účely, vyjmenované v § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů, lze o hodnotu daru snížit základ daně. Byl zvýšen limit, o kolik lze základ daně snížit, z dosavadních 5 % na 10 %. Zvýšení limitu platí až od zdaňovacího období roku 2014.

Opravné položky

Počínaje rokem 2014 se zjednodušují pravidla pro tvorbu daňově účinných opravných položek k pohledávkám. Nová pravidla se však týkají až pohledávek vzniklých od 1.1.2014 a vzhledem k tomu, že daňově účinnou opravnou položku bude možno tvořit až po uplynutí 18 měsíců od splatnosti pohledávky, reálné použití nových pravidel přichází v úvahu až v druhém pololetí roku 2015. Pro starší pohledávky se použijí dosavadní předpisy.

Změna režimu zdanění při smrti fyzické osoby – poplatníka

V případě smrti fyzické osoby přinesly daňové zákony úplně nový režim. Pro účely daní (nikoli pro jiné účely, ani pro výběr jiných peněžitých plnění, například sociálního či zdravotního pojištění) se až do pravomocného skončení řízení o pozůstalosti postupuje tak, jako by zůstavitel dále žil, byl vlastníkem majetku podrobeného dani, dosahoval zdanitelných příjmů atd. Zůstavitel pochopitelně po své smrti již sám žádné daňové přiznání nepodá, to za zůstavitele musí činit osoba, která spravuje pozůstalost (dědic nebo ustanovený správce), ale činí tak stále „na rodné číslo zůstavitele“. Fikce pokračování identity zůstavitele až do konce řízení o pozůstalosti je přínosem zejména proto, že

- zachovává kontinuitu činnosti zůstavitele pro účely daní, včetně zachování sady jeho osobních daňových účtů, plátcovství DPH atd. i po dobu řízení i pozůstalosti,
- odděluje zdanění, které se týká pozůstalosti, od vlastních daní osoby, která pozůstalost spravuje,
- nově umožňuje daňově zvládnout i situaci, kdy pozůstalost není nikým zděděna, nýbrž je zlikvidována a z výtěžku likvidace jsou uspokojeni věřitelé.

Nový režim se uplatní, pokud fyzická osoba zemřela po 31.12.2013.

Současně došlo ke změnám v reakci na novou úpravu dědického práva, která oproti dosavadní úpravě přinesla nové instituty (například možnost nabytí věci z pozůstalosti odkazem, nikoli děděním).